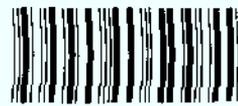


TCC/UNICAMP

B431e

IE/0914



1290000914



TCC/UNICAMP B431e

MONOGRAFIA

**A EVOLUÇÃO DO IPI E ICMS NA REFORMA DE
1966 ATÉ A CONSTITUIÇÃO DE 1988**

INSTITUTO DE ECONOMIA - UNICAMP

JULIANA BENATTI - R.A. 890620

ORIENTADOR: GERALDO BIASOTO JÚNIOR

**Muitos pensam que sabem;
Poucos sabem que não sabem;
Quem sabe, sabe que sabe muito pouco...**
(A. Canalini)

INDICE

AGRADECIMENTOS	P. 3
INTRODUÇÃO	P. 4
CAPÍTULO 01	
- CARACTERÍSTICAS HISTÓRICAS E ATUAIS DO IPI /ICMS	P. 7
CAPÍTULO 02	
- EVOLUÇÃO DOS IMPOSTOS 1966/1988 E NOVAS PROPOSTAS	P. 21
CAPÍTULO 03	
- PROBLEMAS ATUAIS DO IPI E DO ICMS E CONCLUSÕES	P. 41
BIBLIOGRAFIA	P. 56

AGRADECIMENTOS:

Gostaria de demonstrar minha gratidão e meu muito obrigado ao meu orientador Professor Geraldo Biasoto Júnior, que sempre com paciência e sabedoria me indicou a bibliografia necessária e me acompanhou para que fosse possível a realização deste trabalho, um grande abraço.

A minha banca examinadora, Professor Lopreato, agradeço por ter aceito o meu convite, um grande abraço.

À minha mãe, mulher de fibra e muita garra, que também me ajudou não só neste trabalho em específico, mas em toda a minha vida. Mãe, esta vitória também é sua!

A meu pai, um amigo.

Ao meu irmão, que tentou me explicar o funcionamento da microinformática, valeu a intenção!

À minha super amiga Cristiana Pereira, que me ajudou na realização deste trabalho e em toda a faculdade. Cris, você é um anjo!

Ao Cassio, meu enorme carinho. A vida com você fica mais doce.

Ao meu padrinho Kurt Faltin Júnior, por ser um grande profissional em sua área, e por me fazer acreditar que se seguimos um caminho profissional, temos que ser não o melhor, mas um dos bons. Dedico esta monografia a ele, e tentarei em minha profissão seguir os seus ensinamentos. Muito obrigada.

INTRODUÇÃO

Esta monografia visa estudar a evolução dos principais impostos indiretos (IPI e ICMS) englobando sua instituição, desenvolvimento nos anos 70 e 80 e modificações frente à CF/88. Mas antes, de realmente entrarmos no objeto de estudo é devida uma retomada geral sobre a atuação do Estado e a necessidade que o mesmo tem na obtenção de receitas para sua própria gestão e manutenção da sociedade.

Pela Teoria Geral do Estado, a finalidade fundamental do Estado é a promoção do bem comum. Esta noção de bem comum é complexa porque abrange além dos interesses individuais dos membros da sociedade, uma postura independente que personaliza a sociedade, de tal modo que os vários indivíduos da sociedade não têm interesses idênticos, podendo causar certos conflitos sociais.

Para que o Estado realize este bem comum tem que desenvolver a chamada atividade estatal que é o esforço do Estado em desenvolver atividades múltiplas para as realizações de seus fins.

Dentre as várias atividades que o Estado administra, há uma de vital importância que é a atividade financeira do Estado; que consiste em toda ação que o Estado desenvolve para obter, gerir e aplicar os meios necessários para satisfazer as necessidades da coletividade e realizar seus fins. Com a ampliação do Estado intervencionista crescem estas necessidades e aí se incluem a assistência, a previdência e a seguridade sociais e o próprio desenvolvimento econômico. Isto significa que o Estado precisa de dinheiro e obtenção de receita para gerir toda esta atividade de economia pública e de finanças.

Devido à própria evolução para o chamado Estado de Direito estabelece-se que os homens são governados pelo poder da lei e não pelo poder de outros homens.

A vontade da lei se impõe tanto aos particulares como aos agentes do Estado e ao próprio Estado como pessoa de direitos e obrigações.

Isto significa, em matéria tributária, que o Estado não é superior ao seu próprio direito, para legislar e criar o tributo, o Estado é soberano, mas uma vez o tributo instituído por lei, o poder de soberania se encerra.

O tributo, necessário pois para que o Estado realize sua atividade financeira, passa à situação de categoria jurídica, e o cidadão-contribuinte deverá compulsoriamente contribuir para os gastos públicos na proporção de seus haveres, e na conformidade da lei. O art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) diz que: "... tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Portanto, o direito de tributar do Estado decorre de seu poder de império pelo qual pode fazer derivar para seus cofres uma parcela do patrimônio e renda das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas "receitas derivadas" ou tributos, divididos em impostos, taxas e contribuições.

O objeto do estudo será os impostos indiretos, especificamente o IPI e o ICMS. Como característica, o imposto indireto liga o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispõe de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte. Somente de modo teórico e genérico poderá graduar a tributação por meio do sistema " ad valorem " e em razão de índices de capacidade econômica. Por exemplo: se um indivíduo comprar uma mercadoria, seja rico ou pobre, pagará o mesmo "quantum ", pois o ônus recai sobre a coisa em si e não diretamente sobre o contribuinte.

Os impostos são definidos como sendo os tributos cuja obrigação têm por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (Lei 5172/66, art. 16 CTN). O fato gerador deve ser entendido como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Serão estudados os principais impostos indiretos que têm reflexos nas áreas política e econômica do país. Aliás, não é necessário enfatizar o papel importante desempenhado por estes dois impostos na economia brasileira, pois demonstram uma fonte de arrecadação ao Estado fundamental para a promoção de seus objetivos. Tal é a importância destes que conforme se provará no estudo, a União concentra a maior parte dos impostos em geral para si, realizando posteriormente a divisão dos recursos para as esferas estaduais e municipais.

Por fim, esta monografia consiste em três capítulos, sendo os assuntos apresentados na seguinte forma:

Capítulo 01: caracterização histórica geral do período e apresentação atual dos impostos (IPI e ICMS).

Capítulo 02: explicação da evolução dos impostos após Reforma Tributária em 1966 e a confrontação com a CF/88.

Capítulo 03: conclusão que mostrará um aperfeiçoamento ocorrido com estes impostos, mas que está longe de ser a solução final para proporcionar uma arrecadação mais eficaz.

CAPÍTULO 01

Este capítulo trata da caracterização do Sistema Tributário Nacional vigente antes de 1966, que se apresentava incoerente e anacrônico frente os novos objetivos governamentais. Esta necessidade de mudança resultou na Reforma Tributária de 1966, que passou a fazer parte do Código Tributário Nacional de 1967. Por fim o capítulo abrange a atual sistemática tributária dos impostos indiretos (IPI e ICMS) que nos servirá de ponte para o assunto a ser tratado no capítulo 02.

O Sistema Tributário Nacional sofria de sérios problemas na época de 1963, porque tomava-se incapaz de suprir as tarefas empenhadas pelo governo; além de ter em sua estrutura impostos que não possuíam um fato gerador definido e eram incompatíveis com a estrutura industrial integrada.

O sistema penalizava de forma muito desigual os contribuintes, não havendo mecanismos de redistribuição dos recursos entre as esferas federadas, de forma a distanciar a base tributária de arrecadação de cada uma com a base econômica.

Neste ponto, a Reforma Tributária de 1966 veio em resposta à necessária modernização de que carecia o sistema. Os impostos em cascata foram substituídos por outros que incidiam sobre o valor adicionado. A máquina se aprimora e a fiscalização torna-se eficiente, desaparecem os impostos dúbios. A carga tributária destinada à União tem uma notável expansão, resolvendo temporariamente problemas financeiros do governo; evitando emissão de moedas e títulos da dívida pública para a cobertura dos déficits orçamentários. Não podemos nos esquecer, no entanto, que as modificações ocorridas não atingiram a solução para as desigualdades sociais, porque o que se visava era o crescimento econômico a qualquer custo; mesmo que para tanto houvesse o sacrifício; o arrocho salarial.

O Sistema Tributário sofre transformações estruturais visando uma modernização para instrumento de política econômica e fiscal adotadas pelo Estado com o objetivo de crescimento do Brasil.

O Brasil foi o primeiro país a adotar um moderno e amplo sistema de tributação do valor adicionado com a Reforma realizada. O antigo imposto estadual sobre vendas (IVC) foi substituído pelo ICM, um imposto não-cumulativo, incidente de forma ampla sobre o valor agregado gerado em cada etapa do processo de produção e circulação de bens e serviços. E foi utilizada a mesma sistemática de tributação para o IPI, sendo a base adotada apenas sobre os produtos industrializados.

Veremos mais adiante, que o sistema de tributação através da incidência sobre o valor adicionado evita, teoricamente, a incidência em "cascata ", característica dos antigos impostos sobre vendas, onde o imposto era cobrado de forma cumulativa tantas vezes quantas fossem as etapas de circulação da mercadoria.

O objetivo do governo estava expresso no PAEG (Plano de Ação Econômica do Governo), que proporcionava entre outras coisas, isenções aos contribuintes de média e alta classes porque o objetivo era o de gasto, aquecimento da economia, a equidade era mantida em um segundo plano. Como já colocada, rapidamente na introdução, o sistema tributário é centralizado basicamente na União, transferindo posteriormente os recursos aos Estados e Municípios, outro fato que agravava ainda mais a desigualdade entre as esferas da federação. Com a Reforma realizada em 1966 juntamente com as Reformas Administrativa e Bancária, algumas imperfeições do sistema foram supridas porque tornou possível ao Estado uma arrecadação maior e eficiente para fazer frente aos seus compromissos.

O quadro designado facilita a visualização da modernização ocorrida; é mais precisa na definição dos impostos e cada um possui um fator gerador diferenciado, evitando a bitributação.

DISTRIBUIÇÃO DOS TRIBUTOS POR UNIDADES DA FEDERAÇÃO

ANTERIOR

1. UNIÃO
IMPORTAÇÃO
CONSUMO
RENDAS E PROVENTOS
COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES
ENERGIA ELÉTRICA
SELO
OUTROS

2. ESTADOS
VENDAS E CONSIGNAÇÕES
TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS"
EXPORTAÇÃO
SELO
OUTROS

3. MUNICÍPIOS
TERRITOTIAL RURAL

TRANSMISSÃO "INTER VIVOS"

PREDIAL E TERRITORIAL URBANO
INDUSTRIA E PROFISSÕES
LICENÇA
DIVERSÕES PÚBLICAS
SELO

4. UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS
TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE
MELHORIAS

REFORMA 1964-1966

1. UNIÃO
IMPORTAÇÃO
EXPORTAÇÃO
PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL
RENDAS E PROVENTOS
PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
OPERAÇÕES FINANCEIRAS
TRANSPORTES E COMUNICAÇÕES
COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES
ENERGIA ELÉTRICA
MINERAIS

2. ESTADOS
TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

3. MUNICÍPIOS
PROPRIEDADE TERRITORIAL
URBANA
SERVIÇOS DE QUALQUER
NATUREZA

4. UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS
TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE
MELHORIA

FONTE: CRISE, REFORMA E DESORDEM DO SISTEMA TRIBUTÁRIO
NACIONAL - OLIVEIRA, FABRÍCIO A. DE

Como resultado da Reforma, a economia recupera o seu crescimento acelerado nos anos seguintes, sendo que em 1973/1974 no chamado "milagre econômico" alcança o seu pico.

Segundo dado extraído da tese "Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional", a carga tributária bruta saltou de 19,1% do PIB em 1965 para 25,2% em 1975 além de que o Estado oferecia incentivos fiscais abrindo mão de recursos públicos para favorecer alguns setores. Cabe ressaltar que devido ao grande "boom" e melhora temporária do nível de vida havia apoio irrestrito às medidas governamentais das classes média e alta da sociedade.

Em 1978/1979 a política econômica adotada e o Sistema Tributário perdem força como instrumentos de acumulação, há o início de transferências de recursos fiscais para o Orçamento Monetário com o intuito de cobrir programas de responsabilidade do Tesouro que estavam sendo bancadas pela autoridades monetárias sem ressarcimento, exigindo uma expansão da base monetária alimentando a inflação. Estes programas eram desde subsídios, encargos da dívida pública, até cobertura de dívidas das empresas estatais.

Em 1980, a situação não era a mesma, como também se agravava; a prioridade que foi estabelecida consistia em expandir a arrecadação tributária para cobrir os buracos do setor público federal. E mesmo que fossem medidas necessárias a redistribuição de receitas para as esferas e atenuação da distribuição da carga tributária que implicavam em uma reforma estrutural do sistema, foram descartadas. A consequência deste ato incidiu diretamente sobre as classes médias via arrocho salarial e aumento da carga tributária, indiretamente também estreitava-se o mercado de bens duráveis de consumo, afetando o nível de investimento e de emprego. Houve cortes nos gastos da Administração Central e das empresas estatais aprofundando a recessão, implicando nos déficits públicos e na destruição das bases que derivam os recursos tributários.

Como marco para o agravamento, podemos qualificar como sendo o momento em 1981, que o Brasil realiza acordos de ajustamento da economia com o FMI. O elemento de análise a ser combatido foi o desequilíbrio das contas do setor público (Administração Central, Estados, Municípios e Empresas Estatais) que era o causador do desajuste da economia e aumento da taxa inflacionária.

A postura recomendada foi o saneamento das finanças públicas através da expansão da carga tributária, redução dos gastos públicos e cortes nas empresas estatais.

Em 1983, a meta acordada com o FMI havia sido cumprida, mas, em contrapartida, a medida que contribuiu para o ajustamento externo ao liberar excedentes para as exportações e reduziu as importações necessárias para alimentar o sistema produtivo. O país empobrecera mais, e prova-se que o aprofundamento da recessão tendeu a minar as bases de onde os recursos tributários se originam segundo mostram os dados dos anos de 1979 a 1983 (fonte: quadro 2 pag. 30 tese Crise, Reforma, e Desordem do Sistema Tributário Nacional - Oliveira, Fabricio A. de), o ICMS principal imposto estadual, em 1979 apresentava uma taxa de 30% caindo e, 1983 para - 9,0%, o IPI de 15% em 1979 apresentava a taxa de - 24,6% em 1983.

Como resultado da recessão, aumenta-se consideravelmente a economia informal, oculta em relação aos tributos cobrados pelo Estado; reflexo da crise que se vive.

A situação gerada pela recessão fez com que o povo brasileiro reivindicasse democracia, invadindo as ruas e exigindo um Congresso de atuação. O país mudava em virtude da grave retração econômica, perda do nível de vida da população em geral e corrupção no governo.

Como reflexos da ativa participação do povo insatisfeito, há eventos políticos marcantes; é o caso, por exemplo, da aprovação da Emenda Passos Porto em 01/12/1983, que chegou a se configurar como uma mini-reforma do Sistema

Tributário, que teve como objetivo o fortalecimento das finanças estaduais e municipais. A União teria que também permitir acesso as parcelas significativas de recursos para os cofres estaduais e municipais à medida que introduzia alterações no sistema de transferências governamentais.

O Poder Executivo se caracterizava até então, como sendo absoluto, prevalecendo sempre suas determinações, agora o Legislativo fortalecido começava a influir nas mudanças de rumo da sociedade através da efetiva elaboração das leis; a época dos decretos esgotara-se, o federalismo se fortalece.

Com o movimento social iniciado em 1983, vários segmentos da sociedade: governadores, partidos de oposição, sindicatos, associações de classe, passam a exigir eleições diretas para Presidente e o restabelecimento do Estado de Direito. Início do movimento Diretas- Já.

Em 15/03/1985, o novo governo na figura de seu Vice- Presidente José Sarney convoca o Congresso Nacional para elaborar uma nova Constituição para o país ; que aconteceria em fevereiro de 1987.

E em face desta nova administração, algumas mudanças no quadro tributário foram feitas, período este antes da instalação do Congresso Constituinte. Estas mudanças, abaixo relatadas, significavam a realização de uma sociedade mais justa e democrática que visava a Reforma Tributária tão urgente. `São elas:

- aprovação do Congresso da Reforma Tributária de emergência visando o fortalecimento financeiro dos Estados e Municípios.

- aprovação do Congresso para o pacote tributário fundamental para o financiamento do déficit público e para recomposição estabilização da carga tributária.

Para que pudesse ser concretizada a Reforma Tributária, frente à nova Constituição, foi criada a Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, tendo como o seu Presidente o Deputado Francisco Dornelles e seu relator José Serra. A Comissão se dividiu em 03 sub-comissões para elaboração dos trabalhos: tributos, orçamento e sistema financeiro.

José Serra, em entrevista concedida ao Jornal Folha de São Paulo, já demonstrava a sua preocupação e a dificuldade para implementação da Reforma Tributária tão desejada:

"Eu acho que nós vamos ter uma reforma do sistema tributário bastante razoável. Não é aquele que se deseja, porque entre desejo e realidade há um caminho muito complexo e um entendimento político de diversidades regionais de problemas dentro da federação extremamente difíceis de serem transpostos".

FONTE: Folha de São Paulo , 10/05/1987.

A principal preocupação da subcomissão foi a de recuperar a autonomia fiscal dos Estados, e descentralizar os recursos tributários de forma a favorecer financeiramente Estados e Municípios mesmo que em detrimento da União.

Houve aprovações de questões importantes, tais como:

- reatribuição aos Estados e DF de suas competências que havia sido retiradas com a Constituição de 1967. União e Estados voltam a se equipararem com a possibilidade de instituição de novas figuras tributárias desde que não fossem concorrentes entre si.

- concessão aos Estados e DF de poderes para a instituição de empréstimos compulsórios para o atendimento de despesas extraordinárias.

- ampliação da base tributável dos Estados e Municípios . Além do ICMS ter sido transformado em um imposto de base ampla, que absorveria 05 impostos federais (ISC, ISTR, IUCL, IUEE, IUM e ISS) ; para os Municípios, visando compensar a redução de seu campo de competência com a fusão do ISS ao novo ICMS seria ampliada a sua participação na arrecadação de 20 para 25%.

O que predominou nas discussões do Sistema Tributário Nacional foi a questão regional relativa a distribuição do ônus da tributação entre os membros da sociedade e a que diz respeito à distribuição de receitas/encargos entre as esferas governamentais (Governo Federal, Estados e Municípios). Obviamente, que se progrediu bastante também para a defesa do contribuinte, para a retomada do controle do Estado pela sociedade, nas questões da equidade e de respeito aos princípios que regem o CTN, bem como na redefinição do papel do Estado.

Após a Reforma Tributária de 1966, o Brasil frente à CF/88 sofreu alterações no seu sistema tributário sempre com o intuito de aperfeiçoamento da arrecadação, evitando figuras espúrias como a bitributação e a perversidade do sistema que onerava além dos limites possíveis os contribuintes.

Atualmente, os impostos, objetos deste estudo, se apresentam com as seguintes características: o IPI (imposto sobre produtos industrializados) de competência da União que incide sobre os produtos que tenham sido submetidos a qualquer operação que lhes modifique a natureza, a finalidade ou os aperfeiçõe para o consumo. Tem como fato gerador, o desembaraço aduaneiro; quando de procedência estrangeira, a sua saída do estabelecimento do importador, industrial, comerciante a sua arrematação quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

A base de cálculo do imposto é quando estrangeiro e desembaraçado aduaneiramente, o preço normal que o produto alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entregar no posto ou lugar de entrada do produto no país, acrescido do montante do imposto sobre importação, das taxas exigidas para entrada do produto no país, dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis.

O contribuinte do imposto será o importador, o industrial, o comerciante de produtos sujeitos do imposto, que os forneça aos contribuintes definidos, o arrematante dos produtos apreendidos ou levados à leilão.

A CF/88 em seu art. 153, IV esclarece que a competência para instituir o IPI será da União, ressalta que é possível pela delegação legislativa do Poder Executivo alterar a alíquota do IPI se necessário; é portanto uma exceção ao Princípio da Anterioridade da Lei, por ser este imposto um importante instrumento de política econômica. O IPI tem as seguintes características: será seletivo em função da essencialidade do produto, ou seja haverá uma alíquota maior para os produtos ditos de luxo, que não sejam básicos. Será também não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (valor adicionado) e não incidirá sobre os produtos industrializados destinados ao exterior, para que se estimulem as exportações do país e se fixe estrategicamente no mercado internacional.

Enquanto que, o outro imposto indireto, o ICMS é imposto de circulação de mercadorias e serviços de competência dos Estados e Municípios que têm como fato gerador, a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias nos restaurantes, bares , cafês e estabelecimentos similares. Equipara-se à saída a transmissão da propriedade da mercadoria quando esta não transita pelo estabelecimento de transmitente.

A base de cálculo do imposto estadual é o valor da operação; ou na falta deste, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar no mercado atacadista a praça do remetente. Em relação ao Município o devido ao Estado é o montante fixado pela lei municipal, uniforme para todas as mercadorias, respeitado o limite máximo previsto no CTN. O ICMS não será cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nos anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo DF. A isenção (salvo determinação em contrário da legislação) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. O ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. As alíquotas aplicáveis ao ICMS serão fixadas via resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República onde um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta dos seus membros (aos municípios serão cabíveis 25% do produto da arrecadação do ICMS). Não incidirá o ICMS sobre operações que se destinam ao exterior produtos industrializados e sobre operações que destinem a outros Estados: petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica; sobre o ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial.

Já se tem claro que o Brasil foi o primeiro país a adotar um moderno e amplo sistema de tributação do valor adicionado com a Reforma de 1966, sendo que a mesma sistemática de tributação foi adotada para o IPI; com base mais restrita somente para produtos industrializados. O IPI desde seu início adotou o princípio de seletividade, que só foi adotado constitucionalmente para o ICM quando de sua transformação no novo ICMS em 1988.

No Brasil, para viabilizar a implantação da tributação do valor adicionado, foi desenvolvido um complexo sistema de tributação baseado na não-cumulatividade da cobrança do ICM/ICMS e IPI, concebido através do método da subtração, na variante

imposto sobre imposto, débito sobre débito. Explicação é dada: paga-se o imposto mediante compensação dos créditos, referente ao imposto pago na etapa anterior com o débito atual, de forma que o tributo incide tão somente sobre o valor adicionado em cada etapa a circulação da mercadoria, desde o produtor original até o consumidor final.

Devido a estas mudanças na tributação do sistema brasileiro, através da aplicação do imposto sobre o valor adicionado, há maior aproximação do Brasil com as tendências internacionais.

O ICMS apresentou uma ampliação da base de incidência do antigo ICM. Além da tradicional competência para tributar passou também a incidir explicitamente sobre as prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicações, anteriormente tributados pelos extintos impostos federais ISTR e ISC. Dada a igual extinção dos impostos federais sobre minerais, energia elétrica e combustíveis, a circulação destes bens e serviços também passou a ser passível de tributação pelo ICMS, representando uma ampliação da base de incidência do imposto estadual.

A CF/88 em seu art. 153 introduziu o caráter seletivo do ICMS, medida que até então somente era permitida ao IPI. Aplica-se a seletividade através da fixação de alíquotas diferenciadas em função da natureza do produto, de modo tornar menos onerosa a aquisição daquele que for indispensável à satisfação das necessidades básicas da população. e institui-se alíquotas maiores para os produtos considerados supérfluos. O princípio da seletividade no ICMS tem uma importante função extra-fiscal, além de possibilitar um caráter mais redistributivo através de sua tributação. Esta medida não atenua o fato do ICMS desempenhar uma função eminentemente fiscal, de ser fonte essencial de recursos financeiros para os Estados. Comparativamente a existência da carga tributária anterior à Constituição de 1988 e

agora após a sua efetivação é interessante analisarmos de forma geral a situação atual da carga tributária, vejamos então a seguinte tabela:

CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA POR NÍVEL DE GOVERNO E POR PRINCIPAIS TRIBUTOS 1975/1990 (EM PERCENTUAL DO PIB)

GOVERNO E TRIBUTOS	1975	1980	1985	1990
UNIÃO	18,59	18,42	16,39	17,32
PRINCIPAIS TRIBUTOS:				
ORÇAMENTO FISCAL	8,79	8,10	8,87	8,20
IR	3,00	2,91	4,44	3,96
IPI	3,37	2,20	1,74	2,16
IOF	0,38	0,95	0,52	1,19
OUTROS	2,04	2,04	2,17	0,89
CONTRIBUIÇÕES DA	7,50	7,49	6,96	8,73
SEGURIDADE SOCIAL				
SOBRE FOLHA SALARIAL	5,02	5,15	4,56	4,55
SOBRE FATURAMENTO				
(FINSOCIAL E LUCRO)	0,00	0,00	0,58	1,85
PIS/PASEP E FGTS	2,48	2,34	1,82	2,33
DEMAIS TRIBUTOS	2,29	2,83	0,56	0,38
ESTADOS	5,93	5,34	5,60	7,29
ICM/ICMS	5,26	4,79	5,13	6,77
DEMAIS TRIBUTOS	0,67	0,55	0,47	0,53
MUNICÍPIOS	0,70	0,91	0,54	0,84
TOTAL	25,22	24,67	22,53	25,46

FONTE: ALONSO, JOSÉ ROBERTO R. E VILLELA, RENATO "ESTIMATIVA DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL EM 1990 E SUA EVOLUÇÃO NAS DUAS ÚLTIMAS DÉCADAS". IPEA - BOLETIM CONJUNTURAL Nº 13 - ABRIL 91 (TABELA 1)

Através da observação dos dados presentes na tabela 01, verifica-se que pela evolução recente da carga tributária no Brasil, ao longo do período 70/90, a participação relativa dos tributos diretos cresceu de forma quase contínua.

Em relação ao ICMS, evidencia-se que, em 1990, o efeito do alargamento de sua base realizado pela Constituição de 88, aumenta em quase dois pontos percentuais do produto recuperando-se a sua arrecadação frente aos anos anteriores.

É de se observar que a partir do final da década de 70, o IR e o IPI trocam de posição relativa no orçamento fiscal da União, tornando-se o IR a principal fonte de receita, fato que anteriormente era devido ao IPI. Aliado a este fato, entre 1984 e 1985, houve aumento de benefícios e isenções fiscais, as exportações lideraram a retomada do crescimento econômico no país, e a incidência do IPI apresentou os valores mais baixos do período.

Mas é de se notar, a importância do IPI e do ICMS na carga tributária bruta, representando uma fonte de arrecadação ao Estado frente a carga tributária dos demais impostos; além de que a carga tributária do Estado aumentou frente aos anos 70, o que significa uma melhora na adequação da base de incidência dos impostos e de seu fato gerador. Há também uma maior eficiência frente à arrecadação. É fato que houve uma evolução em todo o sistema tributário frente àquele que existia antes da Constituição de 1988, principalmente no IPI e ICMS, mas este estudo será mais detalhado no capítulo 02, onde se analisará como se deu a trajetória destes dois impostos indiretos.

Atualmente, o FINSOCIAL está dentre os impostos indiretos do Sistema Tributário Brasileiro, mas como recai sobre o *faturamento* não é objeto de nosso estudo neste momento. Entretanto, vale a pena destacar que as contribuições sociais do FINSOCIAL e PIS/PASEP tiveram sua importância como elemento de geração de receitas para o Governo Federal, principalmente através da prática de aumento de alíquotas (FINSOCIAL) e de redução do prazo de recolhimento (PIS/PASEP) pelo fato da necessidade crescente de recursos para o financiamento das políticas de seguridade social e como mecanismo de defesa da arrecadação federal frente ao processo inflacionário, dado que as 02 contribuições possuem base de incidência sobre o faturamento das empresas. Onera-se de forma claramente cumulativa toda a cadeia de

produção e circulação de mercadorias, da mesma forma que ocorria com os antigos impostos sobre as vendas.

Adicionalmente à modernização de nossa sistemática tributária, em relação aos impostos indiretos sobre o consumo importaria em também extinguir ou minorar a importância dos tributos com características de incidência em cascata sobre o faturamento (FINSOCIAL, PIS/PASEP) entre outras medidas a serem tomadas.

Levando em conta a tabela acima, verifica-se claramente que havia pressão causada pelo crescimento dos gastos nas áreas que hoje se relacionam ao conceito de seguridade social nas fontes de financiamento. E tal pressão, consubstanciou na elevação das alíquotas dos tributos existentes e na criação de novas contribuições específicas, inclusive sobre o faturamento e o lucro de pessoas jurídicas. Como resultado disso, contribuições com incidência em cascata como o FINSOCIAL e o PIS/PASEP, que inexistiam há 20 anos atrás, têm hoje grande importância na estrutura tributária nacional. Aliás é também mais uma prova de que houve uma melhora genérica no sistema tributário atual.

No próximo capítulo, estudaremos a evolução dos impostos em 1966 e confrontação com a CF/88, Já visto o panorama geral acima explicitado. Juntamente com esta análise será discutido também a proposta tributária elaborada pelo CRETAD em 1987 a respeito do IVA (Imposto sobre o Valor Adicionado) que implica em uma grande reformulação na sistemática tributária.

CAPÍTULO 02

O nosso objetivo neste capítulo, é o de mostrar em linhas gerais a evolução dos impostos após a Reforma Tributária em 1966 e a sua confrontação frente a CF/88, bem como o de analisar mais pormenorizadamente os embasamentos dos estudos que deram origem a proposta do IVA no caso brasileiro

Primeiramente, colocaremos em linhas gerais as mudanças que foram trazidas no sistema tributário com a CF/88.

O novo texto constitucional representou um grande avanço em relação ao anterior, quanto aos princípios consagrados nas sociedades democráticas, que estabelecem as relações Estado/cidadão. Além desta, há outra mudança que representou um grande passo para que a democracia imperasse de vez, o recurso do decreto-lei acabava-se, e em seu lugar, o novo texto autorizava ao Presidente da República a adoção de medidas provisórias para casos de extrema urgência. Essas medidas têm força de lei e a partir de sua promulgação devem imediatamente ser submetida a aprovação do Congresso Nacional, que tem 30 dias para apreciá-las e convertê-las em lei.

Proibe-se, na nova carta a utilização do tributo com efeito de confisco, sendo que há também o Princípio da Isonomia em uma tentativa de acabar com os privilégios (art. 150, II CF).

A estrutura tributária contida no novo texto constitucional pode ser vista no quadro 01. Sua comparação com a estrutura anterior revela uma redução do número de impostos de 16 para 14, o que tornou-a mais enxuta e simplificada. Nesse processo ocorreu a extinção de alguns impostos e criação, juntamente com a transformação, de outros.

Os impostos que permaneceram na atual estrutura são em número de 09:

- 1) importação
- 2) exportação
- 3) renda
- 4) propriedade territorial rural
- 5) produtos industrializados
- 6) operações financeiras
- 7) veículos automotores

- 8) propriedade territorial urbana
- 9) serviços de qualquer natureza

Foram 07 os impostos extintos:

- 1) transporte rodoviário
- 2) serviços de comunicações
- 3) combustíveis e lubrificantes
- 4) energia elétrica
- 5) minerais
- 6) circulação de mercadorias
- 7) transmissão de bens imóveis

Foram 05 os impostos criados:

- 1) grandes fortunas
- 2) circulação de mercadorias e serviços
- 3) transmissão "causa mortis" e doação
- 4) transmissão de bens imóveis "inter vivos"
- 5) vendas de combustíveis a varejo

Dos 05 impostos criados, 03 são efetivamente impostos novos (impostos sobre grandes fortunas, transmissão "causa mortis" e doação e o imposto sobre a venda de combustíveis a varejo).

Os 02 outros impostos criados já existiam com outras características, na estrutura tributária e apenas foram transformados e/ou modificados (o ICMS e o de transmissão de imóveis "inter vivos").

Um , o ICMS resultou da fusão de 06 tributos: ICM, ISTR, IUCL, IUEE, IUM e ISC. O objetivo dessa fusão foi a criação de um imposto sobre o valor agregado de base ampla, moderno e produtivo

**ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA
ANTERIOR E CONSTITUIÇÃO DE 1988**

ESTRUTURA ANTERIOR

CONSTITUIÇÃO 1988

1. IMPOSTOS

1. IMPOSTOS

IMPORTAÇÃO

IMPORTAÇÃO

EXPORTAÇÃO

EXPORTAÇÃO

RENDA

RENDA

PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL

PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL

PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

OPERAÇÕES FINANCEIRAS

OPERAÇÕES FINANCEIRAS

TRANSPORTES RODOVIÁRIOS

GRANDES FORTUNAS

SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES

TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS" E
DOAÇÃO

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E
SERVIÇOS

ENERGIA ELÉTRICA

VEÍCULOS AUTOMOTORES

MINERAIS

PROPRIEDADE TERRITORIAL
URBANA

CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS "INTER
VIVOS"

TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS

VENDAS A VAREJO DE
COMBUSTÍVEIS

VEÍCULOS AUTOMOTORES

SERVIÇOS DE QUALQUER
NATUREZA

PROPRIEDADE TERRITORIAL
URBANA

SERVIÇOS DE QUALQUER
NATUREZA

2. TAXAS

2. TAXAS

3. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIAS

3. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIAS

FONTE: OLIVEIRA, FABRÍCIO AUGUSTO DE " CRISE, REFORMA E DESORDEM DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL".

Uma das razões pelas quais se lutou por uma reforma do sistema tributário foi a necessidade de expandir a carga dos impostos incidente sobre a sociedade de forma a possibilitar a recuperação da capacidade de gastos do Estado, comprometida nos anos 60. A partir de 1981, não somente a carga tributária bruta declinou de 25-26% do PIB em meados da déc. 80 para algo em torno de 21-22% a partir de 1984, como provocou um declínio ainda mais acentuado da carga tributária líquida que caiu, no mesmo período de 16% para 10% do PIB, em virtude do crescente endividamento do governo e da ampliação de seus encargos financeiros, segundo dados extraídos de Oliveira, Fabricio Augusto de "Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional", pag. 129.

Na Nova Constituição confirma-se uma série de mudanças introduzidas no sistema, que algumas condições foram criadas para que a carga tributária se expandisse. Por ex : a transformação de 06 impostos indiretos em outro de base ampliada incidente sobre o valor agregado - o ICMS. A simplificação tributária que resultou desta proposta ao propiciar maiores facilidades para a sua administração e fiscalização já indicava ganhos indiscutíveis para o seu desempenho. A isso se somava o fato de que, por se tratar de um imposto moderno, cobrado sobre uma base ampla, ampliavam-se as possibilidades de sua maior eficiência e produtividade quando comparadas à situação anterior.

Entretanto, embora no novo texto constitucional pudessem ser identificadas frentes potenciais para a expansão da carga tributária, sua elevação, em condições macroeconômicas, dadas, passava a depender da legislação infraconstitucional, ou mais, precisamente, das leis complementares e ordinárias e das regulamentações das matérias referentes às finanças públicas.

A primeira alteração em relação à estrutura anterior refere-se ao número de impostos diretos e indiretos, como já mostrado anteriormente. Enquanto aquela abrigava 05 impostos diretos e 11 indiretos, a estrutura herdada da constituinte revela um equilíbrio entre os mesmos.

A NOVA ESTRUTURA IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS

DIRETOS	INDIRETOS
RENDA	IMPORTAÇÃO
GRANDES FORTUNAS	EXPORTAÇÃO
"CAUSA MORTIS" E DOAÇÃO	PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
TERRITORIAL RURAL	OPERAÇÕES FINANCEIRAS
PREDIAL URBANO	CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS
"INTER VIVOS"	VENDAS A VAREJO DE COMBUSTÍVEIS
VEÍCULOS AUTOMOTORES	SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

FONTE: OLIVEIRA, FABRÍCIO AUGUSTO DE "CRISE, REFORMA E DESORDEM DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL", TESE DE LIVRE DOCÊNCIA, PAG. 135.

É claro que essa modificação na composição dos impostos não constitui garantia de um perfil mais equitativo do ônus tributário para a sociedade. Mas também, não se pode negar que efetivamente ela abriu espaços para que isso ocorresse.

No tocante à tributação indireta o texto apresentou grandes progressos que poderiam atenuar a sua regressividade. Isto porque não somente foi preservada a

seletividade do IPI em função da essencialidade do produto como se passou a admiti-la também para o ICMS, abrindo-se espaços efetivos para que fosse corrigida a grande iniquidade representada pelos impostos especialmente o ICM. É claro que a confirmação de que efetivamente a regressividade desses impostos principalmente do ICMS seria atenuada dependeria dos constituintes estaduais e dos critérios estabelecidos para a determinação da essencialidade do produto

Uma questão crucial para o equilíbrio federativo é a capacidade das esferas que o compõem de geração própria de recursos. O sistema em 1966 concentrou fortemente os impostos na esfera federal e tornou dependentes de suas transferências os Estados e Municípios. Reduzindo sua autonomia e a sua capacidade de resistir às determinações do Poder Central. O fortalecimento do federalismo no Brasil (importante para o avanço democrático) colocava como uma de suas peças vitais, a ampliação dessa autonomia, e que exigia uma melhor distribuição das competências tributárias para as esferas subnacionais. Nesse aspecto, o novo texto constitucional representou um grande avanço.

No tocante a criação de novos impostos, o novo texto manteve a exclusividade da União na matéria, vetando essa liberdade para os Estados e Municípios.

Como os Estados e Municípios pretendiam ampliar a sua participação nos recursos oriundos do IR e IPI, o que efetivamente ocorreu, tiveram de abrir mão de sua competência residual, restringindo-a à União para a qual se abria a possibilidade de atenuar suas perdas de receita. A retirada do poder residual dos Estados de criarem novos impostos recolocou uma das distorções da estrutura tributária de 1966.

No que diz respeito à liberdade dos Estados e Municípios de determinarem as alíquotas de seus impostos, o novo texto apresentou avanços, embora não na dimensão pretendida e sugerida na proposta do CRETAD. Isto se deveu, em boa medida, ao fato de não ter se adotado a sugestão da Comissão sobre a sistemática de incidência que deveria ter o imposto estadual cobrado sobre a circulação de mercadorias e serviços.

Não somente foi descartada a sua imposição pelo princípio do destino como também exclui-se de sua base os serviços municipais.

Na forma como o texto foi aprovado, as alíquotas do ICM e prestação de serviços de transporte, e comunicações poderiam ser diferenciadas de acordo com a essencialidade do bem , sem estarem submetidas à restrição anteriormente existente para o ICM de um limite superior determinado pelo Senado Federal . Cada Estado passou a ter, portanto, liberdade para fazer política fiscal consoante os seus objetivos econômicos e sociais. Colocaram-se, todavia, algumas restrições: atribui-se ao Senado Federal o poder de estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportações e ainda tanto as alíquotas mínimas como para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, as alíquotas máximas para as operações internas. Isso significou que somente a partir deste piso mínimo fixado pelo Senado é que os Estados poderiam manejá-las livremente pra cima, evitando desencadear guerras interestaduais, e que ampliou mas não na dimensão pretendida, a autonomia federativa. Se aprovada a proposta da CRETAD da incidência do imposto pelo princípio do destino, a autonomia seria plena. Como optou-se por manter a sistemática do princípio da origem, as restrições tornaram-se inevitáveis.

Em relação a repartição das receitas tributárias seguiu-se orientação distinta da proposta da CRETAD, deixando de adotar a recomendação do ICMS pelo princípio do destino, que supostamente favorecia os Estados mais pobres, que teria o papel de atenuar as discrepâncias existentes entre as bases tributárias regionais. Não foram incorporadas as sugestões para a criação de um fundo de equalização tributária e de um fundo social e sequer contemplado um programa de descentralização de encargos. Para melhorar a distribuição do bolo tributário, preferiu-se trilhar o caminho mais fácil de manter e ampliar a participação dos Estados e Municípios nos recursos que lhe são transferidos, provenientes do IR e do IPI. E, com isso fragilizou-se o equilíbrio

federativo porque se elevou brutalmente os Fundos de Participação dos Estados e Municípios (FPEM) em detrimento da receita federal.

Em relação ao fortalecimento da autonomia fiscal dos Estados e dos Municípios, à nova CF faltou ousadia para a recuperação do equilíbrio federativo. No que diz respeito à distribuição do bolo tributário entre as esferas governamentais, ela foi generosa.

Ao longo da década de 80, houve uma tendência dos especialistas em finanças públicas na orientação para uma maior utilização da tributação do consumo através de impostos sobre o valor agregado (IVA), pelos estudos realizados na Comunidade Económica Europeia (CEE).

O IVA passou a ser visto como o instrumento de política tributária capaz de, ao mesmo tempo, ampliar as fontes de recursos para o Governo, tornar mais equilibrada a participação dos vários tributos na composição das receitas públicas e melhorar a eficiência e modernização da estrutura tributária.

As principais características e tendências de tributação pelo IVA europeu são:

1) incide de forma ampla e não cumulativa sobre toda a cadeia de produção e circulação de mercadorias e serviços.

2) onera o consumo e não tributa os bens de capital/investimento, o que o caracteriza como um IVA consumo.

3) não tributa as exportações, o que o caracteriza como um imposto cobrado segundo o princípio de destino nas relações internacionais (a receita pertence ao país onde o bem é consumido).

4) possui incidência seletiva através da hierarquização de alíquotas segundo a essencialidade dos bens.

5) está sendo finalizada a harmonização tributária entre os países da CEE, com aproximação das alíquotas entre os países membros. Cabe adicionar que a tributação do consumo nestes países, é suplementada por impostos especiais ("excise taxes") incidentes sobre alguns produtos específicos de consumo final.

Sabemos que o Brasil foi o primeiro país a adotar um amplo sistema de tributação do valor adicionado com a reforma tributária de 1965, sendo estendida a sistemática aos impostos ICM e IPI.

No Brasil, o ICMS constitui-se no imposto de maior abrangência a incidir sobre o consumo, tributando todo valor adicionado da cadeia de produção e circulação das mercadorias e serviços, o que aproxima este imposto do IVA europeu.

Obviamente que ajustar a tributação do consumo no Brasil frente às experiências europeias significam mudanças no nosso ICMS. As principais diferenças de nosso IVA (ICMS) com o IVA europeu dizem respeito à tributação de bens de capital e as exportações que são alcançadas por nosso tributo, diferenças estas que serão mais especificamente tratadas no decorrer deste capítulo. É interessante ressaltar que o que se pretendia era cada vez mais uma melhor arrecadação do ICMS, daí a perspectiva de mudá-lo se assemelhando quase totalmente com o IVA europeu.

Antes da CF/88, em 1987 houve uma proposta formulada pelo CRETAD (Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa da Secretaria de Planejamento da Presidência da República) que era uma Comissão de técnicos e estudiosos na área tributária, que pretendia introduzir uma modificação na estrutura

tributária brasileira através de modernização no sistema pelo IVA, tal qual o estilo europeu.

A discussão centrava-se no fato de que no sistema vigente no Brasil não havia um imposto no qual ocorria a perfeita implementação do princípio do destino, sendo o IPI aquele que mais se assemelhava a este princípio.

Neste momento, especificaremos o estudo do IVA, chegando às críticas do sistema vigente à época que resultaram na proposta do CRETAD, bem como a história de suas propostas iniciais.

No início de sua vigência, o IPI era um imposto bastante geral sobre a produção industrial. Tendo em vista a questão da equidade, adotou-se ao longo de sua vigência a alíquota zero para um grande número de produtos considerados essenciais. Assim, todos os produtos alimentares e artigos de vestuário, entre outros, não eram tributados.

A tributação destes bens não produzia qualquer receita: a cada débito de imposto correspondia um crédito posterior que o anulava. O ICM era bem mais criticado, na época de 87. As principais críticas referem-se a sua complexidade administrativa, a sua incapacidade para gerar receita suficiente nos Estados com baixo grau de industrialização, ao crescimento insatisfatório de sua receita, a pouca autonomia que os Estados têm para geri-lo, a distribuição da receita entre os Estados, a incidência sobre as exportações e a sua inequidade. Sendo o ICM arrecadado na forma de imposto sobre o valor adicionado, a administração desta modalidade de tributo é relativamente complexa, tanto mais quando existe em grande número de empresas pequenas e há carência de recursos técnicos, humanos e materiais nas administrações fiscais, e o caso de Estados com menor renda. Face à superioridade da técnica de tributação pelo valor adicionado, parece ser a mais adequada para o imposto estadual de base ampla como é o caso do ICM.

Alegava-se, a partir da constatação de que grande parte da arrecadação provém do setor indústria, que o ICM é um imposto inadequado a Estados menos industrializados.

Teoricamente, a arrecadação de um imposto geral sobre o valor adicionado cresce na mesma proporção que a renda. O ICM não é imposto geral. Em particular, o setor serviços (exceto comércio), está excluído da base do imposto estadual. A expansão do setor serviços a taxas superiores à do restante da economia explica parcialmente o fenômeno. Outra explicação é o crescente número de isenções de ICM concedidas, a maioria por imposição do Governo Federal.

O que faltava segundo a proposta do CRETAD era autonomia dos Estados para gerir seus respectivos impostos. O ICM requeria para que se evitassem distorções, que os Estados adotassem alíquotas aproximadamente iguais e políticas de isenções comuns. A alíquota máxima era fixada por resolução do Senado Federal, e a política comum de isenções decididas no âmbito do Conselho de Política Fazendária (CONFAZ).

De forma geral, as propostas de reformulação da tributação de mercadorias e serviços para o CRETAD, eram as seguintes:

1) autonomia fiscal dos Estados e Municípios: era necessário aumentar o grau de autonomia fiscal dos Estados e Municípios mas não se trata de autonomia absoluta, posto que o federalismo é uma relação de interdependência e cooperação entre níveis de Governo, em consequência, a autonomia é limitada.

Para os Estados, o grau de autonomia poderia ser maior, e para os municípios, a autonomia em matéria tributária seria necessariamente mais limitada. Em relação ao ICM, propunha-se a sua substituição por outro imposto sobre o valor adicionado cujas características permitissem que cada Estado fixasse suas alíquotas e conduzisse sua política de isenções e reduções de imposto independentemente. Quanto aos impostos

municipais, a proposta previa a eliminação do ISS, incorporando-o à base do imposto estadual.

2) descentralização administrativa e financeira: o sistema tinha embutidas à concentração automática da receita à nível da União e à ampliação do hiato entre necessidade e disponibilidades de recursos a nível dos Estados e Municípios. Estas unidades dependiam crescentemente de transformações e ficavam tolhidas em sua capacidade de prover serviços e atividades de cunho social.

A proposta de reformulação da tributação de bens e serviços pelo CRETAD, incluía as seguintes medidas:

- 1) substituir o ICM por um imposto sobre o valor adicionado.
- 2) criar um adicional temporário do imposto sobre o valor adicionado, a ser arrecadado pela União e que financiasse o programa de descentralização.
- 3) manter a participação dos municípios no imposto estadual sobre o valor adicionado, alterando o percentual e o critério de partilha.
- 4) eliminar o IPI e criar um imposto incidente apenas sobre derivados de fumo, bebidas e veículos automotores.
- 5) eliminar os impostos únicos, o IT, o ISS e o ISSC, incorporando à base do imposto sobre o valor adicionado os bens atualmente tributados.

6) extinção do FINSOCIAL e salário-educação entre outras medidas de ordem secundária.

PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DO NOVO IMPOSTO PROPOSTO IMPOSTO SOBRE O VALOR ADICIONADO (IVA)

Este imposto seria o partilhado pelos 03 níveis do Governo. Os Estados arrecadam o imposto, a União o adicional e os municípios participam do produto da arrecadação estadual. As características gerais do imposto, a participação dos municípios no mesmo e o percentual que determina o montante do adicional federal são definidos na CF e em lei complementar. De resto, aos Estados cabem a competência legislativa.

O imposto arrecadado segundo o método de crédito fiscal, incide sobre todas as mercadorias e serviços, exceto aqueles sujeitos à incidência do IOF. Deste modo, incluem-se em sua base os minerais, os combustíveis e lubrificantes, a energia elétrica, os serviços de telecomunicações, os serviços de transporte e os demais serviços, que à época eram tributados pelos IUM, IUCL, IUEE, ISSC, IT e ISS, respectivamente.

A proposta ampliava consideravelmente o campo de incidência do tributo. Entretanto, deve-se observar que a ampliação efetiva era menor que a aparentada à primeira vista. Todos estes bens, enquanto bens de consumo intermediários já eram tributados pelo ICM. Uma questão adicional que a proposta discutiu diz respeito ao IVA em seu tratamento fiscal dos bens de capital. Sendo objetivo de interesse nacional, sustentar uma elevada taxa de crescimento, importa que o imposto estadual não desestime o investimento. Justifica-se, pois definir em lei complementar que os bens de capital não sejam onerados pelo IVA.

Adota-se o princípio do destino tanto nas operações interestaduais como nas com o exterior. Com isto, a tributação em cada Estado ficaria relacionada ao consumo dos bens naquele Estado. Toda importação, seja do exterior, seja de outro Estado seria tributada com alíquota igual à incidente sobre bem semelhante ali produzido e consumido. Toda exportação, seja para o exterior ou para outro estado é desonerada do imposto, ou seja, não é tributada e o contribuinte mantém o direito ao crédito pelos impostos anteriormente incidentes sobre o bem e os seus insumos.

É a plena adoção do princípio do destino que permite devolver aos Estados a autonomia fiscal perdida com a criação do ICM. Cada estado opera seu tributo sem maiores interferências com as atividades econômicas dos demais, enquanto o ICM exige políticas tributárias estaduais rigidamente relacionadas.

A adoção do princípio do destino tem a vantagem adicional de permitir que os Estados que assim quiserem reduzam a tributação sobre produtos por eles considerados essenciais. Com o ICM, tal medida acarretaria elevadas perdas para os estados cujas receitas dependessem fortemente de produção de um ou poucos produtos essenciais. Com o imposto proposto, a receita passa a ser função do consumo do Estado.

O adicional federal do IVA substituiria o FINSOCIAL pela proposta que analisamos, na prática um imposto em cascata, e a cota federal do salário-educação incidente sobre a folha de salários.

Efetivamente se houvesse a substituição do ICM pelo IVA, as alterações que o ICM sofreria, caso fosse a proposta aceita seriam :

- aplicação do princípio do destino tanto no comércio interestadual como no comércio exterior.

- ampliação da tributação sobre produtos atualmente sujeitos à incidência do IPI.

- incorporação à base do imposto estadual de combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, minerais e serviços, exclusive os financeiros.

- desoneração dos bens de capital atualmente tributados.

A comissão repensou também sobre a tributação de serviços que por natureza, é complexa. Do ponto de vista administrativo, sua tributação pelo método do valor adicionado é de mais difícil implementação que através de impostos especificamente criados para esta finalidade. Além disto, uma das vantagens da tributação pelo valor adicionado, a arrecadação parcelada do valor total do imposto incidente sobre um bem, é pouco relevante no caso dos serviços que na maioria das vezes, são produzidos em um único estágio.

A tributação de serviços através do ISS ou impostos similares promove uma série de distorções alocativas. Tais distorções devem-se, em parte, ao uso de diferentes métodos para tributar mercadorias e serviços e em parte à interação dos impostos incidentes sobre estes bens. Elas só podem ser eliminadas se a tributação dos bens for homogênea e se existir algum procedimento que evite a interação. A tributação pelo método de valor adicionado tem a vantagem de além de homogeneizar a tributação, não carecer de qualquer procedimento para evitar a interação. Pode-se decidir tributar os serviços menos ou mais pesadamente que as mercadorias. mas neste caso, a diferenciação seria intencional e controlável. Seria uma medida de política e não uma distorção imposta pela natureza do sistema tributário.

A inclusão dos serviços na base do IVA satisfaz à maioria das críticas à tributação dos mesmos. Evita a tributação em cascata de serviços de uso intermediário e a tributação do conteúdo de serviços das mercadorias e serviços destinados ao consumo final.

Entretanto, já era previsto em 1987 que a incorporação de serviços à base do IVA apresenta algumas dificuldades de ordem administrativa que requerem atenção especial. Não se deve esperar a perfeita implementação do imposto desde o início de sua vigência e mesmo após as primeiras experiências, é necessário que se tolerem algumas imperfeições.

É certo que a experiência de outros países, em especial os da Comunidade Econômica Européia, tem mostrado que é possível resolver ou ao menos minimizar os problemas existentes.

Em síntese poderíamos colocar como críticas à tributação vigente que justificavam uma reformulação da tributação de mercadorias e serviços, as seguintes:

- ampliar o grau de autonomia fiscal de estados e municípios

- promover a desconcentração da receita tributária e a descentralização administrativa

- assegurar a neutralidade dos impostos internos em relação ao comércio exterior

- contribuir para dotar o sistema tributário de um maior grau de equidade.

- minimizar a interferência não intencional dos tributos com a alocação de recursos da economia.

As propostas sintetizadas na reformulação da tributação de bens e serviços pelo CRETAD, incluíam as seguintes medidas:

- substituir o imposto ICMS por outro imposto sobre o valor adicionado com características que atendam os objetivos mencionados e de cuja arrecadação participem os municípios.

- criar um adicional temporário, do imposto sobre o valor adicionado, a ser, arrecadado pela União e que financiaria um programa de descentralização de encargos.

- criar um imposto, de competência da União, sobre derivados de fumo, bebidas e veículos automotores e um imposto, de competência dos municípios, sobre o comércio varejista de combustíveis líquidos e gasosos.

- extinguir o imposto sobre produtos industrializados, os impostos únicos sobre lubrificantes e combustíveis, sobre energia elétrica e sobre minerais do país, o imposto sobre transportes, o imposto sobre serviços de comunicações, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, o FINSOCIAL, eo salário-educação.

- manter na competência da União os imotos de importação, de exportação e sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativos a títulos ou valores mobiliários.

Finalizando, pois sobre as propostas sintetizadas pelo CRETAD, as principais características do imposto sobre o valor adicionado seriam:

- o imposto seria de competência dos Estados, cabendo à Constituição e à lei complementar estabelecer suas características gerais, comuns aos impostos de todas as unidades da federação, a forma e a porcentagem de participação dos municípios e o percentual e duração do adicional federal.

- à semelhança do imposto ICM, o imposto seria arrecadado segundo o método do crédito fiscal.

- o campo de incidência do imposto englobaria todas as mercadorias e serviços, exceto aqueles sujeitos à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, portanto sua base incluiria, além das mercadorias atualmente tributadas pelo ICMS, combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, serviços de telecomunicações, serviços de transporte e os demais serviços.

- o imposto é do tipo consumo, ou seja os bens de capital não seriam onerados.

- adotaria-se o princípio do destino tanto nas operações interestaduais como nas de comércio exterior, isto é, toda importação, seja do exterior ou de outro Estado seria tributada com alíquota igual a incidente sobre bem semelhante produzido e consumido no Estado, e toda exportação, seja para o exterior ou para outro Estado, não

seria onerada, ou seja, não seria tributada e o contribuinte exportador manteria o direito ao crédito pelo imposto anteriormente incidente sobre o bem de seus insumos.

- a implementação do princípio do destino no comércio exterior seria simples. As importações seriam tributadas ao entrarem no país ou no estabelecimento importador, pelo Estado de domicílio deste, concedendo-se posteriormente o crédito de imposto sempre que fosse o caso. A alíquota seria aplicável pelo Estado a bens semelhantes em operações internas. As exportações estariam isentas e o exportador poderia creditar-se de imposto incidente anteriormente sobre o bem ou seus insumos.

- a implementação do princípio do destino no comércio interestadual seria mais complexa do ponto de vista administrativo. Sugeria-se que a legislação complementar relacionada com os impostos estaduais fosse flexível o suficiente para permitir que os Estados adotassem a solução que mais lhes conviessem para a questão administrativa.

Estudaremos no capítulo 03 as conclusões sobre estas propostas de modernização do Sistema Tributário e no que efetivamente a CF/88 foi vitoriosa e aonde ainda há falhas. Cabe salientar que a proposta elaborada pelo CRETAD não foi totalmente seguida pelo Governo, entretanto representou, sem dúvida, progressos frente a necessidade de alteração do sistema tributário vigente ainda mais em momento tão especial quanto foi o da CF/88.

CAPÍTULO 03

Desde o início dos trabalhos da Constituinte, predominou o consenso entre os congressistas, analistas e áreas governamentais de que seriam expressivas as perdas de receitas impostas à União com a entrada em vigor do novo sistema tributário, caso não fossem adotadas providências para atenuá-las. O que não se esperava era que a reação do Governo ao problema acabaria provocando uma maior desordem fiscal, que sem conseguir dar uma solução satisfatória para o seu desequilíbrio financeiro, engendraria impactos desfavoráveis para a economia, para o contribuinte e para as próprias bases do federalismo, estimulando a união de vários segmentos na reivindicação de uma nova reforma fiscal.

O Governo teria procurado compensar suas perdas em 03 frentes:

- redução de gastos pela diminuição de transferências não constitucionais para Estados e Municípios.

- estabelecimento de restrições creditícias para as esferas subnacionais, desonerando-se de alguns encargos financeiros.

- criação de tributos e elevação de alíquotas de impostos não sujeitos à partilha com as demais esferas governamentais .

Ao optar por aumentar a arrecadação sobre a tributação indireta e sobre tributos não partilhados com Estados e Municípios - IOF, FINSOCIAL, ETC, e adotar medidas de outra natureza que se traduzissem em aumento real de receita (redução

dos prazos de apuração/ recolhimento de impostos, aumento da indexação tributária), o Governo instabilizou o quadro tributário, semeou incertezas junto aos contribuintes sobre regras que facilmente poderiam ser quebradas e atraiu oposição de amplos segmentos da sociedade ao sistema vigente. A anarquia fiscal, o aprofundamento das distorções do sistema com o aumento do IOF e da tributação em cascata, muitas vezes desrespeitando as normas constitucionais e gerando inúmeras contestações e pendências judiciais, tornaram ainda mais inseguros os contribuintes, distorcendo preços relativos, aumentando o custo do capital de giro das empresas e reduzindo o seu poder de competitividade estreitando o raio de manobra da política econômica.

Entre a proposta da CRETAD, acolhida com pequenas modificações pela Subcomissão de Tributos e o resultado final dos trabalhos da Constituinte, importantes *modificações* ocorreram. Entretanto na impossibilidade de existir certeza absoluta, com respeito ao impacto das mudanças sugeridas sobre a receita de Estados e Municípios, as autoridades fazendárias acabaram optando por maiores garantias com relação ao seu orçamento, deixando depois as preocupações com a modernização do sistema.

A preferência pela garantia de receita manifestou-se na opção por maiores transferências. Por mais que a lógica da argumentação e as estimativas realizadas à época apontassem para ganhos generalizados, principalmente para os Estados menos desenvolvidos do Norte-Nordeste (à exceção do Estado de Amazonas devido a Zona Franca de Manaus), prevaleceu a rejeição do IVA, contrariando a própria tese da injustiça fiscal que dominou os debates sobre a tributação estadual no início dos anos 70. (Obs: a tese de que o antigo ICM, instituído em 1967, provocava uma indevida transferência de renda dos Estados mais pobres (consumidores) para os Estados mais ricos (produtores) foi objeto de uma intensa polêmica. Como o ICM adotou o princípio da origem, a concentração da atividade produtiva no Sudeste fazia com que a arrecadação desse imposto também permanecesse concentrada regionalmente, embora

o ônus do tributo estivesse sendo suportado pelo consumidor dos Estados não-industrializados. Modificar o imposto, adotando o consumo, ao invés da produção, como base para a sua incidência, seria a recomendação necessária para corrigir a propalada injustiça).

Foram três os motivos para que os Estados, que em 1970 condenavam a injusta transferência fiscal promovida pelo ICM, tivessem rejeitado, em 1988 a solução para corrigir o problema:

1) receio de que a adoção do IVA (com base no princípio do destino) provocasse um aumento da evasão fiscal pelo fato de as administrações tributárias estaduais encontrarem-se despreparadas para exercer efetivo controle de trânsito de mercadorias nas fronteiras.

2) sentimento de que a ampliação da base do ICM iria beneficiar, em maior proporção, os Estados mais industrializados trazendo ganhos não expressivos para os Estados menos desenvolvidos.

3) desvantagem à substituição de receitas transferidas por aumento de competência própria para tributar, cujo custo assume proporções mais elevadas em um contexto de baixa credibilidade política e grande deficiência administrativa.

Ao longo do extenso caminho que conduziu ao resultado finalmente sancionado pelo plenário da Assembléia Nacional Constituinte, o IVA foi sendo sucessivamente amputado. O novo imposto estadual, o ICMS criado na CF/88, manteve a mesma conformação básica do seu antecessor. O ICMS não alterou, de modo significativo, as características básicas do regime aplicado à tributação estadual.

Os primeiros anos da abertura política foram marcados por uma ampla condenação dos excessos decorrentes da elevada concentração do poder político e dos recursos financeiros. Nesse contexto, o papel da Reforma Tributária, com respeito à descentralização das rendas públicas ganhava posição de destaque. A redistribuição das receitas tributárias, no sentido de um aumento da participação de Estados e Municípios no bolo fiscal, era um requisito importante para o reforço da autonomia política de governadores e prefeitos.

O prolongamento da crise e a perda de dinamismo da economia brasileira colocam o debate sobre a questão tributária sob nova perspectiva.

A experiência da Constituinte de 1988 fornece momento adequado à retomada das propostas de modernização dos impostos indiretos no sistema tributário brasileiro.

A criação do ICMS, com a ampliação da base do antigo ICM, foi um primeiro passo na caminho da adoção do IVA. Neste momento, após alguns anos desde a vigência das novas regras aplicadas à tributação estadual, são visíveis os ganhos alcançados, pela descentralização das receitas tributárias e da autonomia fiscal de Estados e Municípios.

Nas críticas que passaram a ser feitas por setores da sociedade, predominou a unanimidade de que o sistema continha limitações não somente do ponto de vista alocativo e distributivo, e que se tornara excessivamente complexo, estimulando a sonegação e a evasão.

A descentralização de recursos promovida pela Reforma de 1988 e a reação que a ela se seguiu, mostraram-se incapazes de dar uma solução satisfatória aos problemas financeiros do Governo. Pelo contrário, provocaram impactos desfavoráveis em várias frentes:

- na área tributária: aumentaram o peso dos impostos em cascata e aprofundaram sua complexidade .

- na ordem federativa: À medida que se transformaram em fator de desequilíbrio do sistema; na atividade econômica dados os aumentos de custos das empresas, o agravamento das distorções de preços relativos, na própria questão distributiva com a expansão da tributação indireta e das contribuições sociais e mudanças de prazos dos tributos.

Em relação ao sistema fiscal, esperava-se que além das alterações que permitissem a reconstrução das bases do federalismo no país e do resgate do princípio da equidade, seriam criadas as condições para aumentar a capacidade de gastos do Estado, com a recomposição e redistribuição da carga tributária, e ainda que seriam recuperadas e fortalecidos os princípios constitucionais de defesa dos contribuintes, removidos os óbices do sistema à produção desfeita a armadilha orçamentária existente e promovida uma limpeza de funções entre as autoridades monetárias e o Tesouro Nacional, com o que se fecharia a brecha existente para os gastos incontroláveis do setor público.

Passados mais de 03 anos da promulgação da Constituição, o país constata com certa perplexidade, que o sistema se encontra ainda mais desestruturado do que anteriormente que desencadeou uma ofensiva envolvendo vários segmentos da sociedade em prol da sua reforma.

De fato, a reação do Governo Federal à perda de recursos imposta pelo processo de descentralização da nova Constituição, terminou mutilando e tornando ainda mais complexo e injusto o sistema, sem que tenha resolvido os seus desequilíbrios financeiros.

Os Governos Estaduais e Municipais embora favorecidos com recursos tributários ampliados, continuam mergulhados em dificuldades financeiras, incapazes de atender satisfatoriamente, as demandas sociais, enquanto se deteriora, por falta de recursos, a infraestrutura econômica e social do país.

Matérias importantes da Constituição, que poderiam atenuar esses problemas, permanecem sem regulamentação. O orçamento é descumprido, assim como não há observância à determinação constitucional de proibição de financiamento do Tesouro Nacional pelo Bacen.

Este quadro já era esperado, pois no processo da Constituinte, não havia ocorrido alterações significativas na correlação das forças sociais atuantes no sistema que assegurassem mudanças relevantes na repartição do ônus tributário entre os membros da sociedade, não se poderia esperar avanços expressivos nesta direção, ainda que figurassem ele como pontos primordiais em algumas cartas programáticas de partidos políticos.

Não houve modificações no pacto regional que garantissem uma efetiva preocupação com o reequilíbrio federativo, podia-se esperar uma investida das esferas subnacionais sobre os recursos tributários com vistas a decidir a disputa com a União iniciada em meados da década de 60 neste campo, e que começou a partir da segunda metade dos anos 70 a pender para os Estados e municípios.

Com a omissão do Governo Federal no processo, a estrutura de competências e partilha de tributos, que emergiu da constituinte, representou o coroamento do final dessa contenda, reproduzindo-se praticamente o mesmo sistema anterior, mas agora com uma expressiva derrota para a União.

Pela crise econômica e inflacionária existentes nos anos 80 aliada ao desequilíbrio financeiro do setor público, somente na hipótese de equilíbrio das contas públicas seria possível à União o cumprimento do orçamento e a limitação dos gastos à arrecadação sem a recorrência a financiamento do Bacen.

O que não se tornou possível seja pelos impactos desfavoráveis da economia sobre a arrecadação, seja pela redução de recursos do Governo Federal imposta pela descentralização realizada e pela expansão dos gastos contida na nova carta ou pela incapacidade do Governo de arbitrar e impor os custos do ajuste àqueles setores em condições efetivas de pagar a conta. Como consequência e dada a ação descoordenada do Governo para a superação de suas dificuldades financeiras, passaram a ganhar força os apelos á realização de uma nova reforma no lado fiscal. Entretanto, para ser bem sucedida esta reformulação fiscal não pode se restringir à sedutora idéia de uma mera simplificação dos tributos, como vem sendo proposto com apoio crescente, por algumas correntes.

No artigo "Ajuste Fiscal e Reforma Tributária". Economia em Perspectiva - S.Paulo. Conselho Regional de Economia, Carta de Conjuntura nº 86, nov/dez 1991 de Rezende, F. são apontados vários objetivos que deveriam ser contemplados numa reforma do sistema:

- redução do número de impostos e simplificação dos procedimentos de sua cobrança
- eliminação da tributação que onera os investimentos e as exportações
- revisão da proibição de vinculações de impostos a finalidades específicas com vistas a recuperar os investimentos em infraestrutura.
- seletividade da tributação sobre o consumo e mudanças de sua sistemática de cobrança para o princípio do destino

- seletividade do IRPF e reavaliação do tratamento diferenciado aos lucros em função de objetivos como o de geração de empregos decorrente do aumento dos investimentos e da ampliação da capacidade produtiva

- aumento da co-responsabilidade entre o Estado e o contribuinte, preservando competências tributárias das diferentes esferas governamentais e criando-se condições para que a aproximação do poder público à comunidade se traduza em participação e representação da última e em legitimidade da ação do primeiro.

Em virtude de toda descoordenação do Estado e da reprodução quase idêntica do anacronismo do sistema tributário anterior, houve aumento da sonegação e da inadimplência sobre a arrecadação tributária.

Os contribuintes inadimplentes são aqueles que declaram o imposto, mas não efetuam o correspondente pagamento do imposto devido, sendo assim inscritos na dívida ativa junto ao Fisco. Outra natureza possui a sonegação, que consiste em artifícios ilegais, através dos quais o contribuinte omite parcela (ou a totalidade) de suas operações à ação do Fisco.

Segundo dados da Secretaria da Receita Federal, presentes na Dissertação de Mestrado de Quadros, Waldemir Luiz de " O ICMS e a Tributação do Valor Adicionado : uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil", a arrecadação do IPI permanece com um desempenho positivo devido ao acompanhamento sistemático da respectiva Secretaria junto aos maiores contribuintes industriais e devido a medidas judiciais adotadas contra os sonegadores. Já no caso do ICMS, há indícios do aumento do grau de inadimplência, indicando que as empresas têm optado por deixar de pagar integralmente o ICMS como uma estratégia para

utilizar estes recursos como forma de financiar suas atividades fugindo dos empréstimos bancários e da alta taxa de juros.

Em relação à sonegação, o Governo Federal apresenta melhores condições de combatê-la do que o Governo Estadual. Como o ICMS é um imposto arrecadado por todos os Estados ao longo de toda a cadeia de produção e circulação de bens e serviços, a administração deste imposto é mais complexa que a do IPI, que é federal e arrecadado apenas sobre os produtos industrializados. E este é um ponto que coloca o IPI em situação de menor dificuldade de fiscalização que o ICMS.

Outros fatores que acabaram afetando mais negativamente a arrecadação do ICMS frente a do IPI foram:

1) o efeito "Oliveira-Tanzi", refere-se a desvalorização real dos valores do imposto arrecadado devido à inflação, em relação ao período entre o fato gerador e o recolhimento do ICMS que possuía uma defasagem maior que a do IPI de modo que a inflação em 1993 corroía mais o valor real do imposto a ser arrecadado.

2) isenções do IPI e do ICMS para carros populares e do ICMS para a cesta básica.

Entretanto os efeitos das isenções são maiores para a arrecadação do ICMS pois as isenções do IPI afetam a arrecadação deste imposto devido a redução da base de cálculo do imposto estadual (o IPI integra a base de cálculo do ICMS).

Outro motivo que também afetou bastante a arrecadação do ICMS é a discussão do fraco desempenho deste imposto devido a guerra fiscal. Este assunto refere-se à política de alguns Estados de concessões de isenções e benefícios fiscais no âmbito do ICMS dentro de uma estratégia para atrair investimentos a seus territórios, com o objetivo de ampliar os níveis de arrecadação, emprego e renda.

Para o tratamento tributário das desigualdades regionais, a solução encontrada no passado, para equacionar o conflito derivado da elevada concentração da produção e da renda foi:

1) uma redistribuição vertical das receitas fiscais comandada pela União, com base nos Fundos de Participação de Estados e Municípios na arrecadação do IR e do IPI. Esses fundos, criados em 1967, exerceram nos últimos 25 anos, o papel central de uma política compensatória no que diz respeito à distribuição das rendas públicas na federação brasileira.

2) uma redistribuição horizontal das receitas provenientes do principal tributo estadual - o ICMS, realizada mediante o estabelecimento de alíquotas diferenciadas para as operações internas e as interestaduais.

A excessiva ênfase na redistribuição vertical baseada no FPE e FPM, dá sinais de um progressivo esgotamento. Na data de sua criação, os dois fundos correspondiam a 20% da arrecadação do IR e do IPI. Sucessivos acréscimos das porcentagens da receita desses dois impostos destinada ao Fundo de Participação na CF/88 foi de: 20% para o FPE e 22,5% para o FPM, mais que o dobro daquele inicialmente fixado.

A duplicação das porcentagens no entanto, não produziu resultados equivalentes do ponto de vista do montante dos recursos repartidos.

A perda do dinamismo da economia, inflação, efeitos de uma excessiva tributação dos lucros e dos investimentos sobre a atividade produtiva entre outros, contribuíram para que os ganhos esperados com o aumento das porcentagens dos Fundos não se materializassem na sua integridade.

A redistribuição horizontal alcançada pela redução da alíquota do ICMS para as vendas interestaduais, também parece haver alcançado seus próprios limites. A

paulatina redução das alíquotas aplicadas às operações interestaduais e da diferença entre elas tem sido vista como um fator de estímulo à evasão.

A vigência de um princípio misto de " origem-destino" para a cobrança do ICMS nas transações interestaduais é que possibilita o aparecimento da guerra fiscal.

No período recente, alguns estímulos fiscais são tranvestidos de subsídios financeiros, não passando assim pelo Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária). É o caso dos financiamentos concedidos pelos Estados para o pagamento do ICMS, que representa o principal e generalizado instrumento atual da guerra fiscal. Estes financiamentos do ICMS, fornecidos com recursos do Orçamento ou através do Banco Oficial do Estado, são concedidos com pagamentos a longo prazo e com cobrança pequena ou nula de juros e correção monetária.

E mais, não ocorre efetivamente nenhuma entrada de recursos aos cofres estaduais, pois a empresa, após recolher o ICMS, registra na contabilidade da arrecadação tributária estadual a entrada do imposto mas recebe o mesmo valor de empréstimo.

Segundo Quadros, Waldemir Luiz de em " O ICMS e a Tributação do Valor Adicionado : uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil", o efeito imediato desta forma de guerra fiscal é muito modificar a distribuição da arrecadação global do ICMS entre os Estados, favorecendo os Estados que fornecem estes incentivos/financiamentos na tentativa de criar novos pólos industriais. Ao mesmo tempo, implica que os Estados mais industrializados tendem a perder a participação no bolo total do ICMS, por verem, relativamente, contraída sua base tributária.

Em " A Moderna Tributação do Consumo" , texto de Rezende F., o autor avalia uma nova proposta que está sendo apresentada de substituição deste conflito entre os Estados por um incentivo à cooperação. Segundo ele, as dificuldades que vêm sendo enfrentadas pelos Estados, para evitar uma eclosão de uma guerra fiscal, são evidenciados pelos conflitos existentes no âmbito do Confaz. Boa parte desses

conflitos fica automaticamente eliminada com a adoção do princípio do destino pelo IVA. Mas obviamente que a cooperação das autoridades fazendárias estaduais pode ainda ser estimulada como parte dos requisitos necessários ao bom funcionamento da câmara de compensação. A padronização de procedimentos administrativos e de instrumentos aplicados à cobrança do tributo pode ser um passo para facilitar a tarefa conjunta de fiscalização. A integração dos sistemas de fiscalização de vários tributos é uma forma de obter-se, simultaneamente ganhos do ponto de vista da eficiência e dos custos da fiscalização. A sonegação de impostos, quando feita de modo organizado, propaga-se por toda a cadeia tributária. A cooperação entre Estados e entre estes e o Governo Federal, no campo da fiscalização, pode ser uma forma muito mais efetiva de obter-se resultados imediatos no combate à evasão, do que a tentativa de atuar isoladamente com o mesmo propósito.

As transformações necessárias para a introdução das características de tributação do consumo pelo valor adicionado no Brasil, seguindo as tendências do IVA europeu, dizem respeito, principalmente, a modificações e aperfeiçoamentos na atual sistemática de tributação pelo ICMS.

Praticamente, todas as modificações necessárias no ICMS podem ser efetuadas sem mudanças na Constituição. O texto constitucional vigente permite que a maioria das mudanças necessárias sejam realizadas através da legislação complementar (ainda não editada). Boa parte das medidas, pode, ainda, ser realizada através do Senado Federal, Confaz ou legislação estadual. Por estes caminhos pode-se, por exemplo, adotar plena imunidade das exportações, conceder exoneração tributária para os investimentos e implantar a tributação no destino nas transações interestaduais.

A adoção do IVA inicia-se com a incorporação do IPI e do ISS ao campo de tributação estadual. A extinção do IPI não corresponde a uma ampliação da base do ICMS, vez que ambos os tributos incidem sobre o valor adicionado na etapa que

corresponde à produção industrial, mas a retirada do Governo Federal desse espaço tributário permitirá que ele seja ocupado pelos Estados.

Uma das importantes vantagens atribuídas universalmente ao IVA é o seu caráter de autofiscalização. A não inclusão dos serviços cria distorções setoriais e regionais quanto à distribuição do ônus tributário e da arrecadação. Da ótica regional, os Estados que consomem bens finais em cuja produção esteja incluído um elevado percentual de serviços intermediários, deixam de captar a receita correspondente à participação desses serviços no valor agregado final.

Do ponto de vista setorial, as regras vigentes não condizem com o fato de que a participação do terciário moderno no processo de produção e comercialização tende a crescer com a incorporação de modernas tecnologias e com a maior integração internacional.

O que deve ser objeto de tributação é o consumo, e não a produção ou a exportação, essa é a tese que fundamenta a proposta do IVA. A exportação gera renda, que se transforma em consumo. O efeito multiplicador da renda gerada na atividade exportadora, quanto ao consumo e à receita fiscal, depende de um complexo de fatores relacionados à estrutura produtiva e aos fluxos de comércio. Na situação vigente, o multiplicador fiscal da renda gerada na exportação de produtos primários, ou de baixo teor de elaboração, é diminuído pelo vazamento provocado pelo comércio interestadual. Como uma parcela importante do imposto cobrado sobre o consumo dos produtos de maior valor fica em mãos do Estado produtor, os exportadores de produtos primários não têm, hoje uma compensação automática pela exoneração de suas exportações. A adoção do IVA corrigiria esta anomalia.

Para Rezende.F, o IVA não é incompatível com a autonomia dos Estados-membros de uma federação. Pelo contrário, a tendência mundial de formação de blocos regionais, simultaneamente às demandas por uma maior autonomia local atribuem a esse imposto condições ideais de atuação. A adoção do princípio do destino

elimina a maior parte dos conflitos interestaduais que deram ensejo à criação do Confaz, mas não extingue, por completo, a necessidade de harmonização das práticas tributárias. Permaneceria, porém a necessidade de garantir a plena harmonização tributária dado que o IVA/ICMS continuaria de competência estadual. Essa tarefa é atualmente desempenhada pelo Confaz e pelo Senado Federal.

Os maiores problemas quanto à adoção do princípio do destino nas transações interestaduais são suas consequências administrativas e, principalmente financeiras. Essa medida implica em mudar os atuais procedimentos administrativos com a tributação das transações interestaduais. Questões que necessitam ser enfrentadas nas duas possíveis alternativas para se adotar a nova sistemática:

1) uma opção seria a adoção da "aliquota zero" nas exportações, ficando a cobrança integral do imposto a cargo do Estado importador. Esta alternativa, que corresponde à prática de diferimento da tributação, está para ser adotada provisoriamente pelos países da CEE.

2) a opção alternativa seria a cobrança integral do imposto no Estado de origem/exportador, destinando-se posteriormente a receita ao Estado de destino/importador, o que implicaria na montagem de um sofisticado sistema de "câmara de compensação" dos créditos-débitos das operações interestaduais.

Se se pretende uma reforma mais profunda do sistema que torne suas bases mais duradouras, é preciso ter clareza sobre o papel do Estado, e definir, a priori, a distribuição dos encargos entre as esferas governamentais, para a partir desse desenho de gastos, seja estabelecido níveis de tributação adequados e a proporção de sua repartição entre Governo federal, Estados e Municípios.

A partir deste ponto, que implica o redesenho do papel do Estado e o da ordem federativa pretendida, a questão central da reforma passa a ser a definição dos agentes que sofrerão a incidência dos tributos, o que depende da questão distributiva, e

portanto, da correlação das forças sociais, e clareza sobre o papel dos impostos para o crescimento e para a estabilidade monetária.

Questões que são decididas no âmbito estritamente político, envolvendo negociações, acordos e acertos entre as partes engajadas no processo em torno de um projeto de sociedade.

Concluída essa etapa, a estrutura tributária, moderna, justa e simplificada e enxuta surge como resultante do processo, sem os anacronismos e distorções que brotam como frutos de processos não negociados como os ocorridos com as Reformas de 1966 e de seus desdobramentos, com a de 1988 e com os remendos tributários que vêm sendo realizados pelo Governo, especialmente na década de 80 e o início dos anos 90. É claro que a estrutura assim negociada será o reflexo da correlação das forças sociais no país, mas obtida através do consenso, e não de fórmulas mágicas como as que se amparam na mera simplificação do sistema.

Após a posse do nosso novo presidente tucano Fernando Henrique Cardoso, esperamos que sejam alteradas ao longo do tempo todas as deficiências que estão presentes em nosso sistema tributário através da Reforma Fiscal; e para que cada vez mais, exista uma coordenação entre impostos e sua forma de arrecadação e entre o Estado-contribuinte, de forma que o Estado além de representar toda a sociedade adquira uma personalidade própria, não sendo palco de vontades e políticas estritamente pessoais ou de grupos restritos desta sociedade.

BIBLIOGRAFIA:

1. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL. ED. ATLÁS - 1989 - SP - 1º EDIÇÃO
2. OLIVEIRA, JUAREZ DE CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ED. SARAIVA - 1991 - SP - 21º EDIÇÃO
3. NOGUEIRA, RUI BARBOSA E NOGUEIRA, PAULO ROBERTO CABRAL DIREITO TRIBUTÁRIO APLICADO. RIO - SP - 1976 - 1º EDIÇÃO
4. BALEIRO, ALIOMAR DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. ED. FORENSE - RIO - 1973 - 5º EDIÇÃO
5. QUADROS, WALDEMIR LUIS DE "A ATUAL SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO ATRAVÉS DOS IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS". IESP/FUNDAP - ÁREA DE ESTUDOS FISCAIS. 06/07/1993 - VERSÃO PRELIMINAR
6. NOGUEIRA, RUY BARBOSA CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ED. SARAIVA - 12º EDIÇÃO - 1974
7. QUADROS, WALDEMIR LUIS DE "O ICMS E A TRIBUTAÇÃO DO VALOR ADICIONADO: UMA ANÁLISE DA SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL". DISSERTAÇÃO DE MESTRADO - 1994 - UNICAMP/IE

8. VARSANO, RICARDO "TRIBUTAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS".
TEXTO PARA DISCUSSÃO INTERNA Nº 106. ESTUDOS PARA A REFORMA
TRIBUTÁRIA - TOMO 3 - MARÇO 1987. REVISTA IPEA/INPES

9. ALONSO, JOSÉ ROBERTO R. E VILLELA, RENATO "ESTIMATIVA DA
CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E 1990 E SUA EVOLUÇÃO NAS
DUAS ÚLTIMAS DÉCADAS". IPEA - BOLETIM CONJUNTURAL Nº 13 -
ABRIL 91

10. OLIVEIRA, FABRÍCIO AUGUSTO DE "CRISE, REFORMA E DESORDEM
DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL ". TESE DE LIVRE DOCÊNCIA -
UNICAMP

11. REZENDE, FERNANDO " A MODERNA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO"
TEXTO PARA DISCUSSÃO Nº 303 - JUNHO 1993 - IPEA (INSTITUTO
DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA).